



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupený Ing. Tomášem Golánem, daňovým poradcem se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29329/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 67/2017 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 67/2017 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení (včetně opakovaného řízení před krajským soudem)

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1816125/16/3301-52521-711723, doměřil žalobci podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 232.476 Kč a daňový bonus ve výši 11.604 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 48.816 Kč.

[2] V projednávané věci vyloučil daňové výdaje na dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž mu vznikly pochybnosti o jejich uskutečnění tak, jak je deklaroval žalobce. Ten tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil. Žalovaný se s těmito závěry v napadeném rozhodnutí ztotožnil a odvolání žalobce zamítl.

[3] Žalobce proti rozhodnutí o odvolání podal žalobu. V ní se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[4] Žalovaný se dle žalobce nevypořádal s odvolací námitkou stran tvrzení svědka R. H. o fakticitě písemných objednávek a dodání v nich uvedeného zboží a služeb žalobci. Rovněž se nezabýval námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce proto, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je nezákonný. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[5] Dále žalobce uvedl, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, takže jednoznačně prokázal, že zboží a služby uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Neznalost některých dílčích detailů s ohledem na prodlevu mezi uskutečněnými plněními a výslechem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výslechu tohoto svědka. Žalobce rovněž rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost svědecké výpovědi s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval. Svědecká výpověď je sama o sobě důkazem, proto není namístě argumentovat tím, že k tvrzení žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Dále poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty.

[6] Na vztahu mezi žalobcem a svědkem, ani na způsobu, jakým mu žalobce svěřoval činnosti a jak tyto činnosti svědek vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého. Skutečnosti, ze kterých žalovaný dovedl neprokázání nároku žalobce na uplatnění účelně vynaložených nákladů na dosažení příjmů, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným předestřené pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob. Naopak to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Pokud správce daně danou svědeckou výpověď nepovažoval za dostatečnou, měl vyslechnout i paní Haluzovou, kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění.

[7] Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vypořádal se, byť implicitně, se všemi námitkami stran svědecké výpovědi svědka R. H. (v bodech [28] až [31] svého rozhodnutí). Ve výše uvedených bodech také uvedl, proč výpověď svědka nemůže obstát jako důkaz, resp. nahradit jiné důkazy. Žalobce si nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání uplatněných daňových nároků; sice unesl své prvotní důkazní břemeno, nerozptýlil však již pochybnosti správce daně, resp. nepředložil dostatečné důkazní prostředky k jejich rozptýlení.

[8] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného konstatoval, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno ověřit uskutečnění žalobcem tvrzených účelných výdajů.

[9] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Správce daně totiž neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění unesení primárního důkazního

pokračování

břemene žalobcem, neboť ve výzvě k prokázání skutečností nevyjádřil důvodné či vůbec žádné pochybnosti, přičemž se zjevně snažil své důkazní nouzi vyhnout nezákonným přenesením důkazního břemene na žalobce, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti.

[10] Ke kasační stížnosti žalovaného (stěžovatele) Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019 - 32 (dále jen „první rozsudek NSS“), zrušil rozsudek krajského soudu. Krajský soud totiž přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V novém řízení krajský soud opět zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku zejména zdůraznil, že na rozdíl od stěžovatele shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Mezi jinými poukázal na skutečnost, že svědek R. H. vypovídal i ve vztahu k uskutečněným obchodům s jinými dodavateli žalobce, kteří byli pro správce daně kontaktní, přičemž u těchto obchodů vždy došlo ke shodě tvrzení svědka s deklarovaným dodavatelem žalobce. Správce daně proto shledal uplatněné náklady (výdaje) prokázanými.

[12] Zejména však uvedl, že důvody, pro které stěžovatel neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání uskutečnění předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

[13] Byť krajský soud v souzené věci neměl za prokázané, že prokura byla R. H. udělena, zákon umožňuje (srov. § 450 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) generálně zmocnit osobu k právním jednáním (u provozu obchodního závodu či pobočky). Nelze proto zcela jistě takovou skutečnost považovat za nestandardní, a to dokonce do takové míry, že by byla schopna zpochybnit výpověď svědka.

[14] Stejně krajský soud nahlížel i na platbu některých plnění z vlastních zdrojů svědka. Je logické, že jestliže žalobce neměl přehled o obchodních případech, které R. H. jeho jménem uzavíral, nemohl R. H. k takovým obchodům poskytnout finanční prostředky. Věrohodnějším se proto jeví skutečnost, že svědek platil za zboží vlastními prostředky a ty následně po stěžovateli vymáhal. Tvrzení o nesolventnosti R. H. se dle krajského soudu s těmito závěry nevyklučuje.

[15] Konečně soudu není zjevné, jakým způsobem skutečnost, že svědek neznal sídlo společnosti, se kterou jednal, a neověřoval důvěryhodnost svých obchodních partnerů, může zpochybnit tvrzení svědka o faktickém uskutečnění předmětných plnění a úhradě těchto plnění. Nucením podložení tvrzení ve svědecké výpovědi písemnými důkazy by svědecká výpověď fakticky ztrácela svou důkazní hodnotu, neboť by sama o sobě nebyla schopna prokázat skutečnosti, kterých se týká. Takové hodnocení svědecké výpovědi je dle krajského soudu nepřipustné. Žalovaný má možnost neosvědčit svědeckou výpověď jako důkaz o uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli žalobce, avšak musí dostatečně přesvědčivým způsobem zpochybnit buď věrohodnost provedeného důkazu, nebo dostatečnost jeho obsahu.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobce a replika stěžovatele

[16] Proti rozsudku krajského soudu podal opět žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[17] V ní uvádí, že prokura u fyzické podnikající osoby nepřipadá v úvahu ani podle staré právní úpravy, která na věc dopadala. Žalobce nepředložil žádné oprávnění, na jehož základě za něj mohl svědek R. H. jednat. Soud navíc ignoroval skutečnost, že svědek byl zaměstnancem

žalobce na základě pracovní smlouvy, a byl proto povinen konat práci dle jeho pokynů. O tom, s kým žalobce obchoduje, se však dozvěděl až v daňovém řízení. Vztah svědka a žalobce nelze vnímat jako standardní a jejich jednání jako obvyklé.

[18] Závěr krajského soudu o věrohodnějším skutkovém scénáři (při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci) nemá oporu ve zjištěných skutečnostech a je založen toliko na domněnkách. Kdyby svědek po žalobci vymáhal finanční prostředky, jež vynaložil na koupi zboží, žalobce by logicky zjistil, jaké obchody proběhly, s kým, za jakou cenu. Špatná finanční situace R. H. (spojená s oddlužením v roce 2011) v kombinaci s měsíční mzdou ve výši 8.000 Kč nenasvědčují závěru, že by svědek mohl použít vlastní finanční prostředky k úhradě zboží a služeb dodavatelům (šlo o úhrady i statisícových částek).

[19] Správci daně dále zjistili, že dodavatelé nepodali za relevantní daňová období daňové přiznání, jsou vesměs nekontaktní, nenacházejí se na adrese sídla, u dvou ze tří se neshodují podpisy na předložených daňových dokladech s podpisy na listinách zveřejněných v obchodním rejstříku.

[20] Krajský soud konstatoval, že výpověď svědka R. H. ve vztahu k ostatním dodavatelům vedla k uznání výdajů. Stalo se tak však pouze ve vztahu k paní P., která potvrdila vystavenou fakturu i dodání zboží, a to v rámci jiné svědecké výpovědi. To však nevyovídá absolutně nic o věrohodnosti jiné (v pořadí druhé) svědecké výpovědi R. H.. Soud přehlédl navíc i další pochybnosti vznesené správcem daně.

[21] Svědecká výpověď R. H. není způsobilá prokázat, že se dodávky zboží a služeb od dodavatelů FOR FISHING, Secure-Logistik a Macek & Petřík - mobil uskutečnily způsobem, jaký žalobce uvedl v účetních dokladech. Není myslitelné, aby při zjištěných nestandardnostech (tvrzené hotovostní úhrady, ke kterým docházelo např. „ve Zlíně“, „na Ondráši“, „u auta“; vztah mezi R. H. a účastníkem řízení vymykající se definici podnikatelské činnosti a nerespektující skutečnost, že zaměstnanec se řídí pokyny zaměstnavatele) a při absenci objednávek, dodacích listů a skladové evidence, tvrzení svědka o průběhu obchodů (jehož majetková situace těmito tvrzením neodpovídala), při existenci dalších sporných skutečností (neprověrování dodavatelů, neznalost dodavatelů ze strany účastníka řízení, nesrovnalosti u podpisů na předložených dokladech atd.), byla způsobilá prokázat, že plnění byla dodána deklarovanými dodavateli a došlo k úhradě hotovostí. Odůvodnění napadeného rozsudku se neopírá o veškeré skutečnosti vyplývající ze správného spisu, neboť krajský soud se zabýval pouze svědeckou výpovědí R. H., aniž by ji posoudil rovněž ve vztahu ke všem zjištěním správce daně.

[22] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že prokuru R. H. neudělil, a proto je právní výklad tohoto institutu mimoběžný. Dále poukázal na to, že není ničím nestandardním, aby vedoucí prodejny mohl vést prodejnu samostatně. Jde o podnikatelskou strategii.

[23] Platby, které svědek provedl, si později inkasoval z tržeb za zakoupené zboží. Za nestandardní naopak žalobce označil skutečnost, že by daňové doklady (faktury) podepisoval statutární orgán, jehož podpis je v obchodním rejstříku.

[24] Svědeckou výpověď žalobce hodnotí jako dostatečně věrohodnou a podrobnou k tomu, aby prokázala uskutečněné obchody (vynaložení deklarovaných výdajů).

[25] V replice stěžovatel zdůraznil, že krajský soud zcela ignoroval charakteristiku vztahu zaměstnanec a zaměstnavatel. Tvrzení žalobce o tom, že svědek R. H. používal k úhradě

pokračování

daňových dokladů i tržby, je zcela novou skutečností. Nemá oporu ve správním spise a popírá domnělý závěr soudu o tom, že svědek mohl uhradit zboží z vlastních prostředků. Tato nová skutečnost snižuje věrohodnost svědecké výpovědi.

[26] Závěrem stěžovatel dodal, že pochybnosti stran rozdílných podpisů na daňových dokladech a listinách v obchodním rejstříku nebyly v průběhu řízení vyvráceny.

III. Posouzení kasační stížnosti

[27] Soud ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V opakované kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody (o tom dále) a v řízení za něj vystupuje zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze předně odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná. Ze zájmu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.*“ Platí však, že vysloveným závazným právním názorem v předchozím řízení je následně vázán krajský i Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 - 50).

[30] V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen pro přezkum napadeného rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud se zabýval unesením primárního důkazního břemene správcem daně. V nyní projednávané kasační stížnosti je však předmětem řízení již další fáze dokazování (unesení důkazního břemene ze strany žalobce), kasační stížnost je proto v celém rozsahu přípustná (k tomu srov. i bod [41] prvního rozsudku NSS).

[31] Meritem projednávané věci je posouzení významu svědecké výpovědi stran unesení důkazního břemene u vyloučení daňových výdajů za dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správy webových stránek).

[32] Krajský soud správně shrnul judikaturu vztahující se k přenášení důkazního břemene (srov. zejména bod [16], či z nedávné doby rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021 - 39). V posledně zmíněném rozsudku soud konstatoval, že unese-li správce daně své důkazní břemeno, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

30. 8. 2005, č. j. 1 Afs 49/2021 - 42 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[33] K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností. Jde tedy o vyvrácení důvodných pochybností správce daně. Jsou-li vyvráceny, daňový subjekt unese důkazní břemeno. To však v projednávané věci krajský soud posoudil nedostatečně. Ustál totiž na tom, že správci daně dostatečně neodůvodnili, proč svědecká výpověď R. H. nebyla způsobilá prokázat, že se dodávky zboží a služeb uskutečnily způsobem, který deklaroval dodavatel; tedy neunesl své důkazní břemeno. K onomu závěru však krajský soud nevznesl dostatečné důvody a navíc nepřihlédl ke všem rozhodným okolnostem věci.

[34] V souzené věci správce daně konstatoval, že deklarovaní dodavatelé byli pro správce daně nekontaktní, proto nabyli pochybnosti o uskutečnění deklarovaného prodeje zboží a poskytnutí služeb. Žalobce proto vyzval k předložení skladových zásob a evidence, evidence výrobních čísel telefonů (IMEI), či dokladů o způsobu přepravy (srov. výzva ze dne 26. 1. 2015, č. j. 158903/15/3301-62561-708462). Na výzvu však žalobce nereagoval.

[35] Správce daně dále na základě místních šetření a vlastní vyhledávací činnosti zjistil, že společnost FOR FISHING nesídlí v místě svého sídla a jednatel je nekontaktní (má hlášený trvalý pobyt na adrese ohlašovny obecního úřadu). Společnost Macek & Petřík – mobil byla pro nesoulad mezi zápisem sídla v obchodním rejstříku a skutečným stavem (neměla zapsáno své skutečné sídlo) rozhodnutím Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2011, č. j. 28 Cm 59/2011 - 32, zrušena. Jednatel této společnosti dne 21. 5. 2014 zemřel. Ani poslední z deklarovaných dodavatelů – společnost Secure-Logistik – nesídlil na adrese zapsané v obchodním rejstříku.

[36] K výše uvedeným skutečnostem správce daně uvedl, že někteří dodavatelé nepodávali daňová přiznání a podpisy na daňových dokladech jsou zjevně odlišné od podpisových vzorů v obchodním rejstříku.

[37] Svě pochybnosti správce daně předeštel žalobci opětovně v seznámení se s výsledkem daňové kontroly. Ani na tuto písemnost však žalobce nereagoval.

[38] Žalobce až ve vyjádření ke kontrolním závěrům uvedl, že činnost jeho provozovny v Uherském Hradišti měl na starost R. H., kterého navrhuje vyslechnout jako svědka. V odpovědi ze dne 15. 7. 2016 žalobce uvedl, že deklarované dodavatele zná jen z faktur a až z kontroly prováděné správcem daně. R. H. prováděl činnost týkající se provozovny sám. Finanční prostředky do podnikání vkládal své vlastní.

[39] Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí upozornil i na to, že skutečnosti tvrzené svědkem o úhradě zboží a služeb hotově z jeho vlastních finančních prostředků naráží na soudem zjištěný úpadek svědka (oddlužení) a výši jeho měsíční mzdy (8.000 Kč). Svědek si neověřoval důvěryhodnost dodavatelů, neznal jejich sídla, v průběhu řízení nebyly doloženy objednávky, skladové evidence ani dodací listy.

[40] Ve vyjádření ke kasační stížnosti pak sám žalobce konstatoval, že úhrada zboží a služeb probíhala z jeho tržeb, nikoliv finančních prostředků svědka.

pokračování

[41] Krajský soud však právě výše zmíněné pochybnosti správce daně přehlíží a toliko izolovaně utváří „realitu“ z výpovědi svědka. Vyvracení důvodných pochybností správce daně se děje v procesu dokazování, nikoliv toliko v jednom jeho okamžiku (přezkoumání svědecké výpovědi, resp. jejího obsahu). Zvláštností posuzovaného případu je fakt, že svědek se ocitl fakticky v postavení daňového subjektu, neboť žalobce na něj „převedel“ odpovědnost za všechny aspekty svého podnikání v pobočce v Uherském Hradišti. Uzavírá-li tedy správce daně, že svědek neověřoval důvěryhodnost dodavatelů a nepředložil objednávky, skladové evidence apod., váže se tato výtka k postavení svědka v pozici subjektu označeného žalobcem za odpovědného za tyto důkazní prostředky, nikoliv k samotné svědecké výpovědi či jejímu obsahu. Nepředložil-li žalobce žádné tzv. auditní stopy ke svým obchodním případům a byla-li svědecká výpověď v rozporu s faktickými zjištěními správce daně (zejména otázka úhrady hotovosti) jistě tyto skutečnosti mohou mít významný vliv na celkové posouzení, zda svědeckou výpovědí byly prokázány skutečnosti tvrzené žalobcem, či naopak svědeckou výpovědí (ne)došlo k vyvrácení důvodných pochybností správce daně (k prokázání deklarovaných skutečností nedošlo). Otázku unesení důkazního břemene ovšem musí jako první posoudit krajský soud.

[42] Žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že svědek hradil zboží a služby z vlastních finančních prostředků. Správci daně namítli, že pobíral toliko mzdu ve výši 8 000 Kč měsíčně a sám na sebe (v roce 2015) podal návrh na povolení oddlužení. Krajský soud tato zjištění přešel s tím, že „*se jeví jako mnohem věrohodnější, že při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci*“. Tvrzení krajského soudu však nejenomže nemá předobraz ve spise, ale naopak se jeví jako velmi nepravděpodobné a nevěrohodné; dokonce naráží i na tvrzení žalobce, že o dodavatelích nevěděl (což by při vymáhání prostředků od svědka velmi pravděpodobně nenastalo). Solventnost svědka je v této otázce klíčová, neboť bez dostatečné výše finančních prostředků svědek logicky nemohl zboží a služby uhradit (jednalo se i o částky ve výši stovek tisíc korun). Správce daně své pochybnosti založil, logicky (a důvodně), právě na tom, že svědek tyto prostředky neměl (s odkazem na výši jeho mzdy a podaný návrh na povolení oddlužení). To ostatně potvrzuje i sám žalobce, který ve vyjádření ke kasační stížnosti popírá svá původní tvrzení a konstatuje, že peníze na úhradu zboží a služeb (faktur) svědek získal z inkasovaných prostředků (tržeb).

[43] Závěry krajského soudu tak ve vztahu k věrohodnosti celé svědecké výpovědi vycházely z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního řízení jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci.

[44] Kasační soud dodává, že důkazní břemeno lze bez dalšího unést až prokázáním tvrzení. Skutečnost, že daňový subjekt obecně uvádí, že něco nějak „proběhlo“, bez toho aniž by doložil jakýkoliv důkaz pro své tvrzení či navrhl provedení důkazního prostředku, a tato tvrzení v další fázi řízení mění, může i umocnit pochybnosti vznesené správcem daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy v novém řízení opakovaně posoudí unesení důkazního břemene v kontextu se všemi okolnostmi věci; své závěry formuluje zejména s přihlédnutím ke zjištěním ze spisů (správních, případně soudních). V této souvislosti zhodnotí i otázku (ne)unesení důkazního břemene stran faktického (ne)uskutečnění obchodu a zejména úhrady deklarovaných výdajů.

[46] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. června 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu